



Universidade de Brasília - UnB

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA

Curso de Ciências Contábeis

PAULA DE FREITAS NUNES

**MENSURAÇÃO DA RELEVÂNCIA: UM ESTUDO DE CASO EM DUAS
EMPRESAS DE AUDITORIA FRENTE À LITERATURA**

Brasília – DF

2014

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decana de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Roberto de Goes Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves
Coordenador Geral do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - noturno

PAULA DE FREITAS NUNES

**MENSURAÇÃO DA RELEVÂNCIA: UM ESTUDO DE CASO EM DUAS
EMPRESAS DE AUDITORIA FRENTE À LITERATURA**

Monografia apresentada a Universidade de Brasília (UnB) como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Professor Ms. Alex Laquis Resende

Brasília – DF

2014

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, Este que sempre esteve e sempre estará ao meu lado, me dando saúde e força para superar todas as dificuldades.

Aos meus pais e meu irmão, pelo amor, incentivo, determinação, por tudo que já fizeram para eu poder possuir o melhor estudo.

Ao meu namorado, que esteve presente em toda minha trajetória universitária, me ajudando e compreendendo minhas ausências para meus estudos.

Ao Professor Ms. José Humberto por toda ajuda dedicada à elaboração desta pesquisa. Ao Professor Ms. Alex Laquis pela oportunidade e apoio nesta pesquisa.

Aos meus chefes e companheiros de trabalho por sempre compreenderem e me ajudarem nesta fase de intensa pesquisa e estudo para a elaboração desta pesquisa.

Aos meus amigos, principalmente a Rebecca, que me ajudaram e compreenderam os momentos de minha ausência dedicada a esta pesquisa.

Muito obrigada a todos!

“Não temas, porque eu sou contigo, não te assombres porque eu sou o teu Deus, te sustento e te ajudo com a destra da minha Justiça.”

Isaías 41:10

SUMÁRIO

1. Introdução.....	6
2. Referencial Teórico.....	8
2.1 Auditoria Contábil.....	8
2.1.1 Fases de Auditoria.....	10
2.2 Relevância.....	12
2.2.1 Características qualitativas.....	13
2.2.2 Características quantitativas.....	15
3. Metodologia.....	17
3.1 Coleta de dados.....	17
4. Análise dos Resultados.....	20
5. Considerações Finais.....	26
6. Referências.....	28

RESUMO

O episódio de tantos escândalos financeiros nos últimos tempos acabou provocando uma crise de desconfiança nas informações financeiras apresentadas pelas empresas levando à discussão a credibilidade da função dos auditores. Com isso foram impostas normas sobre esses para que suas opiniões a respeito das informações financeiras passem uma maior confiança para os usuários dessa informação. Para a formulação dessa opinião o auditor deve distinguir o que é relevante ou não, levando a um julgamento profissional, ou seja, a relevância de certo dado contábil/financeiro pode variar de auditor para auditor. Dessa forma, foi posto como objetivo comparar aspectos qualitativos e quantitativos para mensuração da relevância de duas empresas de auditoria frente à literatura. Em um estudo de caso foi utilizado como instrumento de coleta de dados uma entrevista, considerando a caracterização da empresa, metodologias de trabalho, conhecimento a cerca dos conceitos da pesquisa em questão, os fatores qualitativos e quantitativos da relevância e seu grau de importância. A amostra foi composta por duas empresas, uma empresa de médio porte e uma empresa de grande porte pertencente as *Big Four*. Os resultados desta pesquisa mostrará o quanto é importante a utilização dos fatores qualitativos e quantitativos para a mensuração da relevância, levando em conta a dificuldade para essa mensuração devido ao fato de levar muitas vezes à um julgamento profissional. Tal pesquisa pode ser expandida à um maior número de auditores ou até a investidores, analisando a percepção desses frente ao que é relevante para a informação financeira. Sendo que, ambos os modelos de estudo indicados, podem trazer melhorias para redução de riscos de auditoria além de uma melhoria no planejamento de auditoria.

Palavras-chave: Auditoria. Relevância. Materialidade. Mensuração.

1 INTRODUÇÃO

O episódio de todos os escândalos financeiros que ocorreram até hoje, como é o caso da Wordcom e principalmente o da Enron, este que talvez foi o maior escândalo inicial, fez com que acendesse uma desconfiança nos investidores em relação as informações apresentadas pelas empresas. A partir de fatos como esse da Enron foram impostas normas sobre os auditores para poder tentar averiguar uma maior credibilidade na função desses e das informações financeiras analisadas por eles, dando assim uma maior confiança das informações apresentadas pelas empresas de auditoria para seus investidores e usuários desta informação.

De acordo com a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria – se tem o objetivo da auditoria, esse que é de aumentar o grau de confiança nas informações prestadas nas demonstrações financeiras para seus principais usuários. Isso que é alcançado mediante a expressão de uma opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, levando em conta todos os aspectos relevantes. Essa opinião que se torna capacitada quando administrada em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas.

Como citado anteriormente na norma, pode-se pressupor a relevância como um instrumento de grande importância para a formação dessa opinião. Isso tudo, pois de acordo com Niyama e Silva (2009), uma informação relevante pode influenciar na tomada de decisões dos usuários, estes que são os mais interessados na opinião do auditor a respeito das demonstrações financeiras apresentadas pela empresa.

Contudo, este é um tema que se baseia muitas vezes em uma questão de julgamento profissional, variando de auditor para auditor, de empresa para outra empresa e até de usuário para usuário. Além de ser um tema com pouca literatura, a mensuração dessa relevância aborda em sua prática um grau de subjetividade.

Esse julgamento profissional (subjetividade) dado por cada um induz uma maior necessidade de um entendimento sobre os inúmeros aspectos, tanto qualitativos quanto quantitativos, que podem ajudar para a decisão do que é relevante ou não. Julgamento dado, principalmente, na fase do planejamento, para decidir quais procedimentos de auditoria a realizar, as coletas de evidências, os testes a serem feitos, entre outros, por exemplo.

Observando o contexto anterior surge o problema deste trabalho de saber quais as semelhanças e diferenças da prática de mensuração da relevância de uma empresa de auditoria para outra frente aos aspectos qualitativos e quantitativos?

Apresentado o problema, o objetivo deste estudo é comparar aspectos qualitativos e quantitativos da mensuração da relevância de duas empresas de auditoria frente à literatura. Para este estudo foi escolhido uma empresa de auditoria pertencente a *Big Four* situada em Brasília e outra empresa de auditoria de médio porte da cidade de São Paulo.

Tem-se que esta pesquisa vem a contribuir com a discussão sobre mensuração da relevância na área de auditoria, sabendo que esse assunto possui uma escassez de estudos na literatura. Dessa forma, aumentando conhecimentos sobre tal assunto frente a estudiosos, auditores e investidores.

Este estudo pode ser reutilizado ainda para pesquisas posteriores com um maior número de auditores ou até com investidores com intuito de contribuir para diminuir o risco de auditoria referente à mensuração da relevância.

O trabalho está organizado em cinco capítulos incluindo a introdução, esta que apresentou o trabalho, contendo sua contextualização, problema e objetivo da pesquisa. O próximo capítulo trata do referencial teórico com o objetivo de fundamentar a pesquisa elaborada do estudo. Sendo apresentado o conceito de auditoria contábil, fases de trabalho do auditor, conceito de relevância e seus aspectos qualitativos e quantitativos. O terceiro capítulo trata da metodologia utilizada para o recolhimento e análise dos dados, visando resolver a problematização da pesquisa. No quarto capítulo será apresentada a análise dos resultados obtidos com a pesquisa. E por fim, no último capítulo será dedicado à conclusão e considerações finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria Contábil

Auditoria contábil pode ser definida como uma técnica própria da contabilidade que consiste na análise das demonstrações contábeis com a finalidade de confirmar se as informações nela apresentadas são verdadeiras e se foram feitas de acordo com o objetivo do relatório.

O *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association* conceitua auditoria como:

“Um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados e usuários interessados.” (BOYNTON, JOHNSON; KELL, 2002, p. 30-31)

Pode-se acrescentar ainda, que auditoria:

“É uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações, sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.” (SÁ, 2002, p. 25)

Cook e Winkle (1983, p. 4) resume auditoria como “o estudo e avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e das demonstrações financeiras resultantes”. Uma definição bem parecida que Crepaldi (2004, p. 23) dá para a auditoria é “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimento, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Para Mautz (1987, p. 16), “auditoria é um esforço para verificar se as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação patrimonial, assim como os resultados das operações da empresa ou entidade que está sendo examinada”.

A NBC TA 200 complementa ainda que o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis para os usuários desta. Grau de confiança obtido a partir de uma opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis apresentadas, verificando todos os aspectos relevantes.

Paulo (2007, p. 36-37) considera que “os benefícios econômicos das informações contábeis aumentam quando são auditadas, pois se acredita, *a priori*, que estão menos sujeitas as distorções do que aquelas que não foram examinadas pelos auditores”. Dessa forma, levando aos usuários da informação que esperem uma maior qualidade e confiabilidade das informações contábeis apresentadas nas demonstrações contábeis.

Para concluir, Attie (1998, p.35) conclui que “o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada”.

De acordo com o *Framework* do IASB e a NBC T 1, esses consideram a existência de quatro características qualitativas nas demonstrações contábeis de suma importância para o trabalho da auditoria contábil:

- Compreensibilidade: a capacidade da informação ser o mais entendível pelos usuários, colocando como pressuposto que esses usuários tenham um conhecimento prévio de negócios, contabilidade e atividades econômicas.
- Relevância: é quando uma informação reduz a incerteza para uma futura tomada de decisões dos seus usuários. Esta que pode ser afetada pela sua natureza e materialidade.
- Confiabilidade: refere-se que a informação deve ser confiável, estando assim, livre de erros ou fatos relevantes que representem aquilo que se quer representar. Para que haja a confiabilidade da informação, é importante verificar os seguintes itens:
 - Representação adequada;
 - Primazia da Essência sobre a Forma;
 - Neutralidade;
 - Prudência;
 - Integridade.
- Comparabilidade: a característica que dá o direito aos usuários de compararem as informações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de verificar tendências na sua posição patrimonial e financeira, além de verificar o seu desempenho. Podem ainda, comparar as suas informações com diferentes entidades com o intuito de avaliar os indicadores.

2.1.1 Fases de Auditoria

De acordo com Boynton *et al* (2002), a auditoria contábil pode ser dividida em quatro fases. São elas:

- 1) Aceitação e retenção de cliente – entendimento do negócio do cliente, avaliando a integridade da administração, as circunstâncias que levou a outra empresa de auditoria a retirar-se do trabalho da auditoria desse cliente, e elaboração da Carta de Contratação.
- 2) Planejamento da auditoria – desenvolvimento de uma estratégia global para a condução da auditoria.
- 3) Realização de testes de auditoria – obter as evidências sobre as condições do cliente, a eficácia dos seus controles internos e adequação da apresentação das demonstrações financeiras.
- 4) Relato das descobertas – emissão de todos os relatórios devidos e o Parecer de Opinião do auditor.

Contudo, muitos estudos e empresas dividem suas fases a partir do planejamento, não incluindo a aceitação como uma fase de auditoria propriamente dita. Boynton *et al* (2002) em outro momento define como ser um processo de auditoria quando se começa pelo planejamento explicando, de acordo com a Figura 1, o melhor modo para esse processo.

A fase do planejamento, como Boynton *et al* (2002) comenta, é uma ou a fase que se toma as mais importantes decisões frente ao que é relevante na demonstração financeira e dos riscos de que elas possam conter informações materiais que influenciam nas decisões dos investidores. Isso porque a partir dessas decisões é que se realizam os procedimentos de auditoria a realizar, as coletas de evidências, os testes a serem feitos, entre outros, por exemplo.

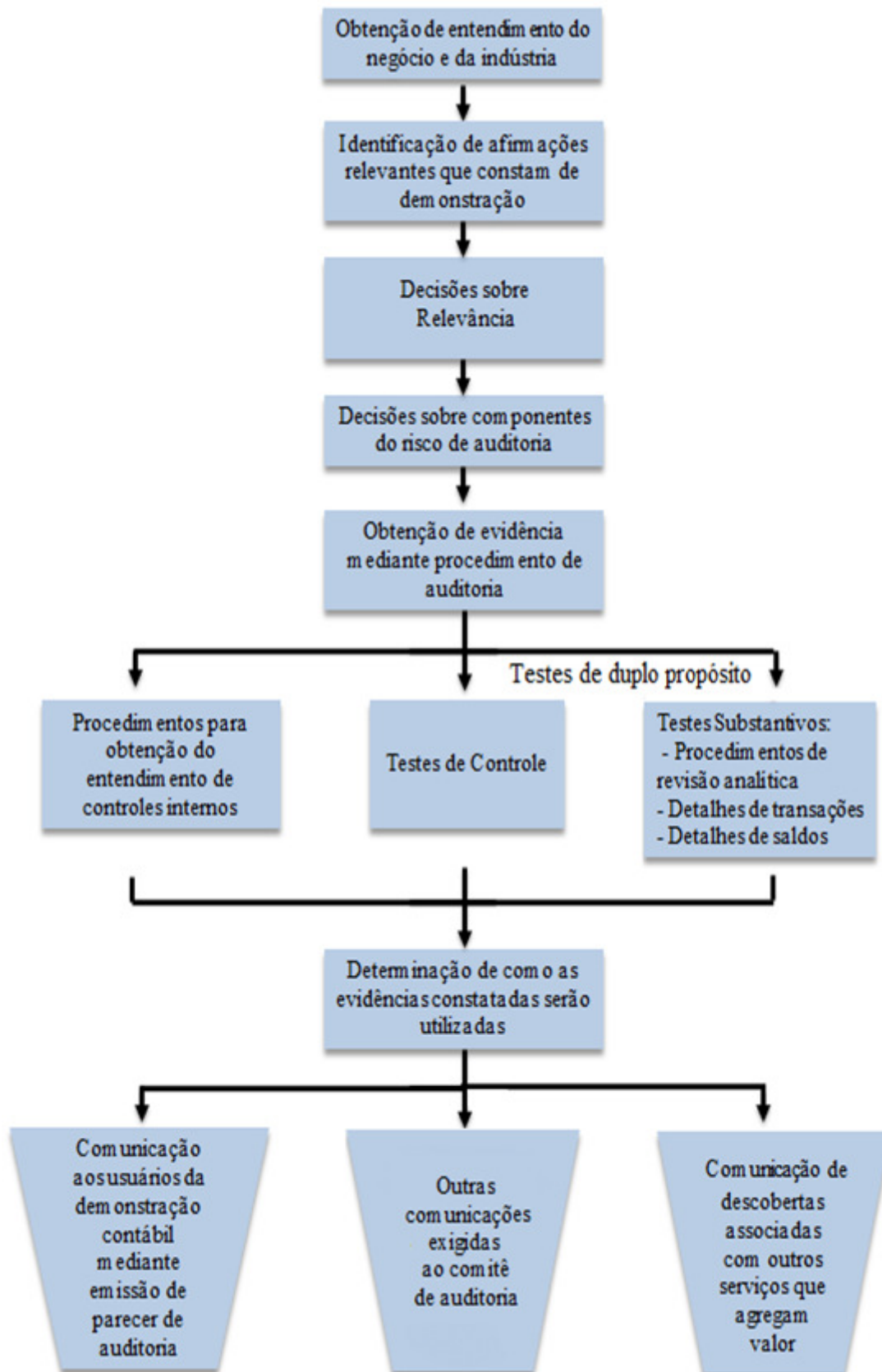


Figura 1: Visão geral do processo de auditoria.

Fonte: Boynton *et al* (2002, p.173)

2.2 Relevância

O *Financial Accounting Standards Board* – FASB (1980, p.15), define relevância assim:

“A magnitude de uma omissão, erro ou classificação indevida de informação contábil que, dadas as circunstâncias, torna provável que o julgamento de uma pessoa razoável que tenha utilizado a informação teria sido mudada ou influenciado pela omissão, erro ou classificação indevida.”

A NBC TA define relevância como uma ligação lógica ou influência sobre a finalidade do procedimento de auditoria e, quando apropriado, a afirmação em consideração.

Para Kam (1986), a informação relevante reduz a incerteza na tomada de decisões dos usuários. Niyama e Silva (2009) dizem ainda que “as informações são relevantes se sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis”.

De acordo com o Boynton *et al* (2002), a Relevância para as demonstrações contábeis é:

“... o nível mínimo agregado de erro ou classificação indevida em uma demonstração contábil, importante o suficiente para impedir que o auditor possa afirmar que a demonstração está apresentada adequadamente de acordo com o PCGA – Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos”.

Camargo, Pepinelli e Camacho (2006) afirmam a respeito da Relevância da seguinte maneira:

“A relevância é a importância que um fato avaliado exerce sobre o todo, ou seja, qual a distorção que ele pode causar na informação apresentada. Na auditoria esse grau de relevância é observado pelo auditor através de sua experiência de trabalho, sendo o risco medido pela relevância que o auditor propõe para determinado fato.”

Conforme citado anteriormente se observa a complexidade para a mensuração da relevância, pois não há uma importância pré-definida pelo mercado, por normas ou pela literatura, pois a escolha de qual fator é mais importante em relação ao outro, varia de auditor para auditor, aplicando assim um julgamento profissional da empresa. Mas vale recordar, que de acordo com a NBC TA 320:

“A determinação de materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis”.

A relevância na auditoria e contabilidade pode, conforme Hendriksen e Van Breda (1992), implicar na apresentação de toda informação que possa auxiliar na predição dos tipos de informação determinados pelos processos de tomada de decisão, ou que possam ajudar diretamente na tomada de decisões.

NBC T 1 salienta ainda que:

“Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.”

Na fase de planejamento da auditoria, deve ser analisado a relevância em dois níveis, de acordo com Boynton *et al* (2002):

- No nível de demonstrações contábeis, pelo fato que o parecer do auditor sobre adequação da apresentação das demonstrações contábeis refere-se a ela em conjunto;
- No nível de saldo da conta, pois o auditor verifica saldos de contas para chegar a uma conclusão geral sobre adequação da apresentação das demonstrações contábeis.

Para com o nível de saldo da conta, a relevância vem a ser o nível mínimo de erro ou classificação indevida que pode existir num saldo de conta para que ele seja considerado materialmente errado, na qual esses erros ou classificações indevidas até o nível em questão são denominados de erros ou classificações indevidas toleráveis (BOYNTON *et al*, 2002).

A relevância pode ser afetada pela sua natureza e materialidade, de acordo com a doutrina e legislação brasileira com concordância com a doutrina internacional. Contudo, talvez possa acrescentar ainda que essa pode ser também afetada pela oportunidade dos fatos patrimoniais, como citada por Freitas G. na Revista Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro (2007).

- A natureza da informação pode ser em alguns casos suficiente para determinar a sua relevância. Um exemplo é reportar um novo segmento em que a entidade

tenha passado a operar que pode afetar a avaliação dos riscos com que a entidade se depara.

- A materialidade pode ser descrita se a omissão ou distorção de sua informação puder influenciar nas tomadas de decisão dos usuários com base nas demonstrações contábeis.
- Oportunidade está relacionada com o momento da disponibilização da informação em relação ao momento da necessidade da sua utilização.

Pode-se dizer assim que a relevância é uma ligação entre a evidência em questão e o objetivo da auditoria, podendo ser analisado tanto quantitativamente como qualitativamente.

2.2.1 Características qualitativas

A NBC TA 320 apresenta alguns fatores que podem afetar na determinação da materialidade qualitativamente:

- a) Os elementos das demonstrações contábeis;
- b) Se há itens que tendem a atrair a atenção dos usuários das demonstrações contábeis da entidade específica (por exemplo, com o objetivo de avaliar o desempenho das operações, os usuários tendem a focar sua atenção em lucro, receita ou patrimônio líquido);
- c) A natureza da entidade, a fase do seu ciclo, o seu setor e o ambiente econômico em que atua;
- d) A estrutura societária da entidade e como ela é financiada (por exemplo, se a entidade é financiada somente por dívida em vez de capital próprio, os usuários dão mais importância à informação sobre os ativos e processos que os envolvam, do que nos resultados da entidade);
- e) A volatilidade relativa do referencial;
- f) Se leis, regulamentos ou a estrutura de relatório financeiro aplicável afetam as expectativas dos usuários em relação à mensuração ou divulgação de certos itens (por exemplo, transações com partes relacionadas, e a remuneração da administração e dos responsáveis pela governança);
- g) As principais divulgações referentes ao setor em que a entidade atua (por exemplo, custos de pesquisa e desenvolvimento para a empresa do determinado setor);

- h) Se a atenção está focada em aspecto específico do negócio da entidade que é divulgado separadamente nas demonstrações contábeis (por exemplo, negócio recém-adquirido).

A NBC TA 315 também coloca alguns fatores relevantes que podem influenciar tanto no controle interno, quanto na atividade da empresa. Esses que podem ser divididos em fatores do setor de atividade, regulamentares e outros fatores externos relevantes, incluindo a estrutura do relatório financeiro aplicável. Alguns fatores que podem ser citados são:

- Ambiente competitivo;
- Relacionamento com fornecedores e clientes;
- Desenvolvimentos tecnológicos;
- Princípios contábeis e práticas específicas do setor contábil;
- Legislação e regulamentação que afete significativamente as operações da entidade;
- Tributação;
- Políticas do governo que afetem no presente a condução do negócio da entidade, incluindo controles cambiais, fiscais, incentivos financeiros e tarifas ou políticas de restrição de comércio;
- Exigências ambientais que afetem o setor de atividade e o negócio da entidade;
- Natureza da entidade (incluindo suas operações, estruturas societárias e de governança, os tipos de investimento que a entidade está fazendo e planeja fazer, incluindo investimentos em entidades de propósitos específicos; e a maneira como a entidade é estruturada e como é financiada);
- Condições econômicas gerais;
- Entre outros.

2.2.2 Características quantitativas

Não há nenhum critério para a mensuração quantitativa da mensuração de índices de distorções relevantes nas demonstrações contábeis ou nas auditorias,

atualmente, contudo, Boynton *et al* (2002) e FASB (1980) sugerem alguns percentuais para se utilizar pelos auditores:

- 5 a 10% do lucro antes do IR (10% para lucros menores e 5% para maiores);
- 0,5 a 1% do ativo total;
- 1% do Patrimônio Líquido;
- 0,5 a 1% da Receita Bruta;
- Um % variável sobre o ativo total ou a receita, o que for maior.

Para este último índice, Boynton *et al* (2002) elaborou uma tabela que apresenta uma porcentagem que é utilizada pelas *Big Four* norte-americanas para calcular a relevância no ativo ou receita total:

Se o ativo total ou a receita, o que for maior, for			
Superior a	Contudo, não superior a	Relevância é igual a	Sobre o que exceder a
\$ 0	\$ 30 mil	\$ 0 + 0,059	\$ 0
30 mil	100 mil	1.780 + 0,031	30 mil
100 mil	300 mil	3.970 + 0,0214	100 mil
300 mil	1 milhão	8.300 + 0,0145	300 mil
1 milhão	3 milhões	18.400 + 0,0100	1 milhão
3 milhões	10 milhões	38.300 + 0,0067	3 milhões
10 milhões	30 milhões	85.500 + 0,0046	10 milhões
30 milhões	100 milhões	178.000 + 0,00313	30 milhões
100 milhões	300 milhões	397.000 + 0,00214	100 milhões
300 milhões	1 bilhão	856.000 + 0,00145	300 milhões
1 bilhão	3 bilhões	1.840.000 + 0,00100	1 bilhão
3 bilhões	10 bilhões	3.830.000 + 0,00067	3 bilhões
10 bilhões	30 bilhões	8.550.000 + 0,00046	10 bilhões
30 bilhões	100 bilhões	17.800.000 + 0,00031	30 bilhões
100 bilhões	300 bilhões	39.700.000 + 0,00021	100 bilhões
300 bilhões	...	82.600.000 + 0,00015	300 bilhões

Figura 2: Níveis de relevância em percentual do ativo ou da receita.

Fonte: Boynton *et al* (2002, p.288).

3 METODOLOGIA

O presente trabalho caracterizou-se como sendo uma pesquisa qualitativa por se importar mais com o aprofundamento da compreensão dos aspectos das empresas estudadas, obtendo assim uma maior riqueza de detalhes no resultado. De acordo com Castro (2002), a pesquisa qualitativa procura a observação da realidade, a aprendizagem dos fatos e o estudo dos fenômenos que afetam a empresa, ao contrário de uma breve descrição ou registro deles, e que geralmente se fundamentam em meios estatísticos para a análise do problema.

Em relação aos fins da pesquisa, esta pode se ser classificada como descritiva, pois buscou descrever as características das empresas, metodologias de trabalho e as práticas adotadas por elas para mensuração da relevância. Segundo Beuren (2004) acrescenta que a pesquisa descritiva contribui na pesquisa “no sentido de identificar relações existentes entre as variáveis estudadas de determinada população. Portanto, o pesquisador informa sobre situações, fatos, opiniões ou comportamentos que têm lugar na população analisada”.

Em relação aos meios de investigação, pode ser caracterizado como bibliográfica e estudo de caso. Bibliográfica por buscar uma fundamentação teórica a partir de levantamento de referenciais teóricos a respeito do tema e dos objetivos da pesquisa.

Quanto ao meio do estudo de caso pode ser caracterizado por focar num maior detalhamento das empresas analisadas, que conforme Yin (2001), o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que compreende um método que abrange tudo em abordagens específicas de coletas e análise de dados.

3.1 Coleta de dados

Foi utilizado como técnica para a coleta de dados a entrevista, esta que vai transmitir um maior aprofundamento e riqueza de detalhes das informações esperadas para a pesquisa. As entrevistas podem ser estruturadas, semiestruturadas ou abertas (LAKATOS, 1996). Para esta pesquisa, em questão, foi utilizada a entrevista semiestruturada, por possuir já algumas questões previamente definidas, mas que não

ficou-se restrita apenas a elas. Dessa forma, contemplando outras informações que possam ser relevantes além das perguntas já elaboradas para o roteiro da entrevista.

A coleta de dados foi feita em um encontro com cada empresa estudada, depois de feito contatos telefônicos e agendamento, que ocorreu no mês de outubro de 2014. As entrevistas foram realizadas em Brasília. A entrevista teve duração média de trinta (30) minutos para ambas as empresas. É importante acrescentar que a coleta de dados foi uma seleção direcionada, devido à dificuldade de encontrar pessoas/empresas para participar da presente pesquisa e ao pouco tempo disponível para realizar mais encontros para realização de entrevistas.

A entrevista com a empresa pertencente a *Big Four* foi realizada com uma das suas auditoras sênior, devido o acesso ao sócio ser limitado, fazendo assim que considere como uma limitação de pesquisa, mas que não reduz nenhuma importância da pesquisa, pois o foco da pesquisa é analisar como uma empresa de auditoria mensura a relevância das informações financeiras de seus clientes e a atividade de planejamento de cada empresa, sabe-se ainda que o cargo de auditor sênior já possui total capacidade e conhecimento a respeito da atividade da empresa para responder a respeito de cada tema pesquisado.

Já a entrevista com a empresa de médio porte foi realizada no período que o sócio e sua gerente estiverem na cidade de Brasília para prestar seus serviços nos seus clientes dessa. A pessoa entrevistada para a pesquisa foi o sócio-diretor da empresa, no qual acompanha de perto todos os seus clientes juntamente com seus gerentes.

A seguir, no quadro 1, apresenta-se uma descrição das linhas de trabalho da empresa pesquisada avaliados em cada uma das questões da entrevista:

Quadro 01 – Linhas de Trabalho Avaliadas na Pesquisa

Questão	Linha de Trabalho	Descrição
1	Caracterização da empresa	Analisar a empresa a ser pesquisada, analisando seus clientes, divisão de trabalho, metodologias, entre outras.
1.1	Conhecimento sobre materialidade e relevância	Verificar o grau de conhecimento sobre os conceitos de materialidade e relevância.

1.2	Modo de mensuração	Descobrir como a empresa mensura a relevância e em qual (s) fase (s) do seu trabalho.
2	Nível de relevância utilizado para Fatores Qualitativos	Analisar a importância de cada fator qualitativo, de acordo com as NBC TA's 315 e 320, que se dá pelo auditor para refletir melhor a realidade da empresa.
3	O uso de Fatores Quantitativos e seus índices utilizados	Analisar a importância de cada fator quantitativo e o melhor índice a ser utilizado, baseado em estudos do Boynton <i>et al</i> e pela FASB, que se dá pelo auditor para melhor cálculo de distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Levando em conta que indicadores e índices aleatórios foram colocados para dar maior opção de resposta.
4	Grau de importância entre Fatores Qualitativos e Quantitativos	Relacionar o grau de importância que o auditor dá entre fatores qualitativos e quantitativos para sua mensuração da relevância.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A empresa de auditoria pertencente a *Big Four* já é atuante no mercado há mais de 110 anos. Enquanto a empresa de auditoria de médio porte selecionada para esta pesquisa é da cidade de São Paulo e já atua no mercado há 26 anos.

A presente pesquisa foi realizada por meio de uma entrevista semiestruturada conduzida junto a uma das auditoras sênior da empresa da *Big Four* e junto ao Sócio Diretor da empresa de médio porte, obtendo as informações necessárias para esta pesquisa.

A empresa da *Big Four* possui milhares de clientes, mas possui como característica sua atuação com instituições financeiras como clientes, enquanto a empresa de médio porte possui uma média de 30 clientes, sendo estes a maioria das áreas de Imobiliárias, Construtoras, Hotelaria, Educação, Comunicação, Informática, Comércio, Associações e Sindicatos.

As fases de auditoria da empresa da *Big Four* seguem a risca como a literatura apresenta, ou seja, é dividida da seguinte forma: 1) Planejamento, 2) Controle Interno, 3) Testes e 4) Conclusão. Já as fases de auditoria da empresa de médio porte são atualmente divididas da seguinte maneira: 1) Confirmações Externas; 2) Controles Internos; 3) Auditoria de Inventário Físico; e, 4) Auditoria Final de Balanço.

Pode-se observar que a maneira como a empresa de médio porte divide suas fases ela apenas inclui as fases de execução do seu trabalho, ou seja, não inclui o planejamento.

A metodologia de trabalho de auditoria das duas empresas entrevistadas é aplicada da mesma maneira para todos seus clientes, o que há de diferente é na metodologia aplicada na mensuração da relevância que vai depender do porte da empresa, podendo ser mais simples para seus clientes menores.

Foi ainda perguntado aos entrevistados como eles definem materialidade e relevância, tendo os dois respondidos de maneira bem similar. A primeira definição, para eles, refere-se à uma distorção nas informações contábeis que puderem influenciar nas tomadas de decisão dos investidores. Já a relevância, eles definem como tudo aquilo que pode levar a um risco de erro sobre as demonstrações contábeis. O que pode ser observado que suas definições vão de acordo com a literatura.

As duas empresas estudadas mensuram sua materialidade na fase de planejamento, essa que a empresa mensura após a formalização da contratação dos trabalhos e planejamento de auditoria, onde é feita a coleta de informações e entendimento dos negócios e do sistema contábil. Além de definir o *benchmark* para o cálculo da materialidade.

Nesse resultado, buscou-se atingir o objetivo da pesquisa, que foi levantar uma comparação de como uma empresa de médio porte frente a uma empresa de grande porte da *Big Four*, mensuram sua relevância levando em conta aspectos qualitativos e quantitativos da literatura.

Para esse efeito foi utilizado vários exemplos de fatores qualitativos recomendados pelas NBC TA's 320 e 315 que podem afetar na materialidade, no controle interno e até na atividade da empresa. Para avaliação do nível de relevância de cada um deles foi utilizada uma escala intervalar do grau de importância que cada empresa atribui. Sendo 0 correspondência de nenhuma importância, 1 de pouca importância, 2 de medianamente importante, 3 de importante, 4 de muito importante e 5 para extremamente importante.

Verificou-se que para todos os fatores apresentados a maioria foi considerado “Importante”, “Muito Importante” ou “Extremamente importante”, como é mostrado na Figura 3. Pode concluir-se assim que todos esses fatores mencionados nas NBC TA's 315 e 320 são considerados relevantes para a prática na auditoria contábil.

Observou-se que dentro dos quinze (15) fatores apresentados, houve oito (08) fatores com grau de importância igual para ambas as empresas, a empresa de médio porte e a *Big Four*, e pouca diferença do grau de importância para dois (02) fatores, ou seja, mais de 65% dos fatores, podendo concluir-se que o modo como veem a importância de cada fator qualitativo para relevância no seu trabalho de auditoria são bem parecidos.

Contudo, viu-se que houve dois fatores com uma diferença significativa no grau de importância que foi atribuído a estes. Sendo o Fator 8 – Tributação, que para a empresa da *Big Four* é um fator pouco importante, enquanto que para a empresa de médio porte atribuiu um grau de extrema importância. Esta diferença pode ser explicada devido as *Big Four's* possuírem diferentes setores, possuindo assim um setor próprio para tributação (*Tax*), enquanto a entrevista foi feita na área da auditoria (*Audit*). Outra diferença foi no Fator 12 – Desenvolvimento tecnológicos, que, da mesma maneira, a

empresa da *Big Four* atribuiu pouca importância enquanto a empresa de médio porte colocou como extremamente importante.

É importante acrescentar que para ambas as empresas foi selecionado um fator (Fator 10 – Principais clientes e fornecedores e seu relacionamento com eles) com um grau de importância baixo, o que mostra que esse fator pouca influência na relevância da auditoria para estas empresas.

Vale salientar que não houve nenhum fator com grau de importância zero (0), traduzindo um acordo do impacto que esses fatores têm sobre a entidade, seus controles e sua materialidade, ou seja, sobre a relevância no trabalho de auditoria.

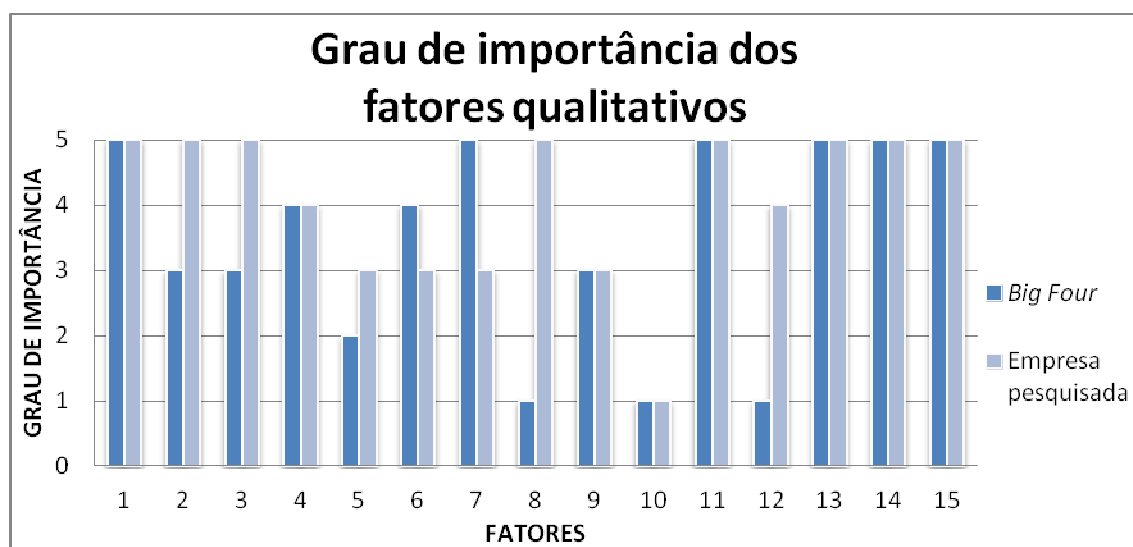


Figura 3 – Grau de importância aos fatores qualitativos na mensuração da relevância.

Nº	Fatores apresentados pelas NBC TA's
1	Natureza da entidade
2	Princípios contábeis e práticas específicas do setor.
3	Legislação e regulamentação que afete significativamente as operações da entidade
4	Políticas do governo que afetem correntemente a condução do negócio da entidade, incluindo controles cambiais, fiscais, incentivos financeiros (governamentais e programas), e tarifas ou políticas de restrição de comércio.
5	Requisitos ambientais que afetem o setor e o negócio da entidade.
6	Condições econômicas gerais.
7	Estrutura societária da empresa e como ela é financiada.
8	Tributação.
9	Ambiente competitivo.
10	Principais clientes e fornecedores e seu relacionamento com eles.

11	Estrutura da dívida e respectivos termos, incluindo acordos de financiamento fora do balanço e acordos de locação.
12	Desenvolvimentos tecnológicos.
13	Elementos das demonstrações contábeis.
14	A volatilidade relativa do referencial.
15	O setor em que a entidade atua.

Tabela 1 - Fatores apresentados pelas NBC TA's

Analizando os fatores considerados na análise qualitativa da relevância, colocou-se depois o desafio de perceber quais os critérios mais utilizados para traduzir quantitativamente o modo como as empresas selecionadas realizam a mensuração da relevância, mais especificamente da materialidade.

Tal como explicado em 2.2.2 *supra*, Boynton *et al* (2002) menciona quais são os principais percentuais utilizados pelo mercado e sugeridos em normativos internacionais para se mensurar a relevância quantitativamente. São eles:

- 5 a 10% do lucro antes do IR (10% para lucros menores e 5% para maiores);
- 0,5 a 1% do ativo total;
- 1% do Patrimônio Líquido;
- 0,5 a 1% da Receita Bruta;
- Um % variável sobre o ativo total ou a receita, o que for maior.

Com essa finalidade pediu-se que as empresas selecionassem, a partir de uma lista de 11 indicadores (listados na Tabela 2), quais seriam os indicadores utilizados em seus trabalhos.

INDICADORES
1. Receita Bruta
2. Resultado Líquido antes do IR
3. Resultado Líquido
4. Total de vendas e Prest. de Serviços
5. Total do Ativo Total
6. Total do Ativo Circulante
7. Total do Ativo Não Circulante
8. Total do Passivo Total
9. Total do Passivo Circulante
10. Total do Passivo Não Circulante
11. Total do Patrimônio Líquido

Tabela 2 – Indicadores quantitativos para cálculo de materialidade

Os resultados estão espelhados no Quadro 2, onde se pode observar que a maioria dos indicadores escolhidos vai de acordo com os mencionados por Boynton *et al* (2002). O que difere a este é o fato da empresa da *Big Four* acrescentar como indicador o Resultado Líquido.

<i>A Big Four</i>	Empresa de auditoria de Médio Porte
- Receita Bruta	- Receita Bruta
- Resultado Líquido antes do IR	- Resultado Líquido antes do IR
- Resultado Líquido	- Total do Ativo Total
- Total do Ativo Total	- Total do Patrimônio Líquido.
- Total do Patrimônio Líquido	

Quadro 2 – Indicadores quantitativos selecionados por empresa.

Foi apresentando juntos aos indicadores os percentuais aceitáveis de distorções, de acordo com a literatura, para que cada empresa selecionasse qual utilizava a cada indicador selecionado.

Os resultados podem ser vistos no Quadro 3, onde também se observa que ambas as empresas utilizam percentuais parecidos ao que Boynton *et al*(2002) apresenta. O que difere, além do fato da empresa da *Big Four* acrescentar como indicador o Resultado Líquido, é a utilização de um percentual muito diferente do utilizado pelo Boynton para o indicador Total do Patrimônio Líquido, que ao invés de utilizar 1% para uma distorção relevante, a empresa utiliza 5%.

<u><i>A Big Four</i></u>		<u>Empresa de auditoria de Médio Porte</u>	
Indicadores	Percentual de distorção	Indicadores	Percentual de distorção
- Receita Bruta	0,5 %	- Receita Bruta	0,5 %
- R. Líquido antes do IR	5,0 %	- R. Líquido antes do IR	5,0%
- Resultado Líquido	10,0 %	- Total do Ativo Total	5,0%
- Total do Ativo Total	0,5 a 1,0 %	- Total do PL	1,0%
- Total do PL	5,0 %		

Quadro 3 – Percentuais de distorções relevantes para indicador quantitativo de cada empresa

É importante ainda perceber o que tem, para cada empresa, maior importância para a definição da relevância – os fatores qualitativos ou os fatores quantitativos. Dessa forma, analisando qual fator produz uma relevância mais reduzida, se é uma análise dos

fatores que influencia a materialidade, os controles internos ou a atividade da empresa, por exemplo; ou os valores, determinados a partir de indicadores e seus percentuais de distorções aceitos.

Contudo, esta é uma questão muito complexa, pois não há uma importância pré-definida pelo mercado, por normas ou pela literatura para mensuração de cada fator que afete a relevância. Isso tudo devido à escolha de qual fator é mais importante em relação ao outro, variar de auditor para auditor, aplicando assim um julgamento profissional. Mas vale recordar, que de acordo com a NBC TA 320 nº 04 “A determinação de materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção do auditor das necessidades de informações financeiras dos usuários das demonstrações contábeis”.

Os resultados a respeito dessa importância em relação a cada fator podem ser vistos na Figura 4 e Figura 5. Vale ressaltar que para as duas respostas foi atribuída uma importância total de 100%.

Pode-se observar que a empresa de médio porte atribui igual importância para cada tipo de fator que pode ser utilizado na determinação da relevância. Contudo, na entrevista ele ressalta que esse percentual pode variar dependendo dos critérios adotados da segunda visita de auditoria para asseguarização do risco, acrescentando que para os casos de advogados o critério poderá ser de 100% na visita de circularização.

Já a empresa *Big Four* já demonstra um grau de importância diferente, colocando o fator qualitativo com um grau de importância muito maior que em relação ao outro fator apresentado. Ela, assim, mostra que fatores qualitativos, com um percentual de 70%, podem ser muito mais relevantes que fatores quantitativos, que obteve um percentual de 30%.

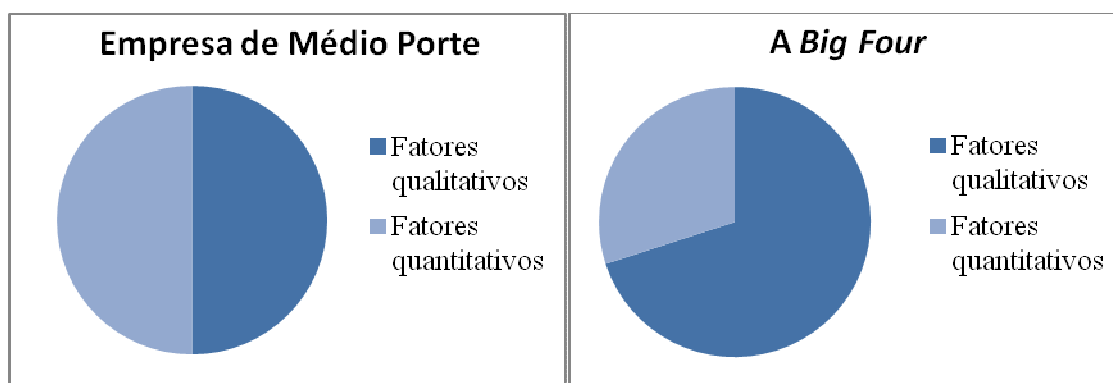


Figura 4 – Fatores qualitativos *versus* fatores quantitativos na Relevância.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo apresentou uma problematização na prática da mensuração da relevância em existir diferenças e semelhanças em relação aos aspectos qualitativos e quantitativos que podem ter uma empresa de auditoria em relação à outra empresa. Dessa forma foi posto como objetivo comparar como uma empresa de médio porte faz essa mensuração frente a esses aspectos com a literatura e com uma empresa da *Big Four*.

Em síntese descreveu a maneira como uma empresa de médio porte e uma *Big Four* mensuram sua relevância por meio de entrevistas. Destacaram-se, antes de efetuar o objetivo desta pesquisa, quais as fases de auditoria nas empresas, as maneiras como definem relevância e materialidade, o modo como mensuram essas e em qual fase nos seus trabalhos. Observando que a todas as questões anteriormente citadas vão de acordo ou com pouca diferença com a literatura e normas.

Inicialmente, em relação aos fatores qualitativos, foram apresentados vários fatores de acordo com as NBC TA's 315 e 320 perguntando o seu grau de importância. Após feita a análise qualitativa da relevância, colocou-se então o desafio de perceber os critérios utilizados para traduzir quantitativamente. Para finalizar foi proposta uma análise para saber em relação aos dois aspectos, o qualitativo e o quantitativo, o grau de importância entre os dois.

Com as entrevistas foi possível constatar que ambas as empresas, a empresa de médio porte e a empresa da *Big Four*, utilizam os aspectos qualitativos e quantitativos no seu trabalho de mensuração de relevância.

Contudo, apesar de ser um conceito tão importante para a prática da auditoria contábil, é bastante difícil de aplicá-lo. Isso tudo, pois envolve um alto grau de julgamento profissional, por se criar uma dificuldade na aplicação da mensuração da relevância de não existir uma importância pré-definida pelo mercado, por normas ou pela literatura, fazendo com que a escolha de qual fator é mais importante em relação ao outro varie de auditor para auditor.

Esta pesquisa além de trazer melhorias para redução de riscos de auditoria e até de uma melhoria no planejamento de auditoria, vem acrescentar principalmente na área da pesquisa, já que esta é tão escassa no Brasil, enquanto que em outros países já fazem

mais pesquisas nessa área. Essa escassez deve-se talvez ao Brasil, em especial na área de Contabilidade, prezar mais pela execução do que pela forma.

Tal pesquisa pode ser expandida à um maior número de auditores, verificando assim numa escala maior a percepção dos auditores frente a mensuração da relevância. Todavia, pode ainda ser indicado um estudo expandindo aos investidores, analisando a percepção destes no que é relevante para a informação financeira que querem receber.

REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. **Auditoria** - conceitos e aplicações. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BOYNTON, Willian C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CAMARGO, Raphael V. W.; PEPINELLI, Rita C. C.; CAMACHO, Reinaldo R. **Uma abordagem sobre os Riscos de Auditoria na emissão do Parecer**. Anais da Semana do Contador. Universidade Estadual de Maringá, 2006.
- CASTRO, J. M. (2002). **Métodos e técnicas de pesquisa: manual prático**. Belo Horizonte: MPA PUC-Minas, Fundação Dom Cabral.
- CFC-Conselho Federal de Contabilidade – Resolução nº 1.202/2009 – NBC TA – **Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração**. 2009.
- CFC-Conselho Federal de Contabilidade – Resolução nº 1.374/2011 – NBC T 1 – **Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. 2011.
- CFC-Conselho Federal de Contabilidade – Resolução nº 1.203/2009 – NBC TA 200 – **Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**. 2009.
- CFC-Conselho Federal de Contabilidade – Resolução nº 1.212/2009 – NBC TA 315 – **Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente**. 2009.
- CFC-Conselho Federal de Contabilidade – Resolução nº 1.213/2009 – NBC TA 320 – **Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria**. 2009.
- COOK, John
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FASB-FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statement of financial accounting concepts n. 2. Qualitative characteristics of accounting information**. May, 1980.
- FREITAS, Guilherme. **As características qualitativas definidas pelo IASB: alterações impostas pelo referencial fair value**. *Conocimiento, innovación y*

emprededores: caminho al futuro, Espanha: Universidade de La Rioja 2007. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2233248>>. Acesso em: 20 out. 2014.

HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDA, Michael F. *Accounting theory*. 5.ed. Homewood: Richard Irwin, 1992.

KAM, V. *Accounting Theory*. Hayward, CA: John Willey, 1986.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M.A. (1996) **Técnicas de pesquisa**: elaboração e execução de pesquisas, amostragens e técnicas, elaboração, análise e interpretação de dados. 3a edição. São Paulo: Editora Atlas, 1996. MAUTZ, R. K. **Princípios de Auditoria**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PAULO, Edilson. **Manipulação das informações contábeis**: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

YIN, Roberto K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2ª Ed. Porto Alegre. Editora: Bookmam. 2001.